



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., diez (10) de septiembre de dos mil veinte (2020)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2016-01075-01 (25052)  
**Demandante:** JOSE A. Y GERARDO E. ZULUAGA SAS  
**Demandado:** UAE – DIAN

**Temas:** Impuestos Aduaneros. Importación de maíz para consumo humano.  
Exclusión de IVA

---

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del 9 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia – Sala Primera de Oralidad, que en la parte resolutive dispuso:

*«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Corrección No 1-90-201-241-0639-3758 del 30 de septiembre de 2015 y de la Resolución No. 1-90-201-236-408-4929 del 24 de diciembre de 2015 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior.*

***SEGUNDO:** Como consecuencia de dichas nulidades y a **título** de restablecimiento del derecho, se declara en firme el valor liquidado en las declaraciones de importación referidas en los actos demandados. Y como consecuencia de ello se exime a la sociedad demandante de pagar la suma liquidada en ellos. Además, se ordenará que en caso de que se hubiere realizado el pago, se devuelva dicha suma. De la misma manera se deberá realizar el pago de los intereses corrientes y moratorios liquidados de conformidad con lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.*

***TERCERO:** Se niegan las demás pretensiones.*



**CUARTO:** Se condena en costas a la parte demandada. (...)»<sup>1</sup>.

### ANTECEDENTES

Durante el año 2013, la sociedad JOSE A. Y GERARDO E. ZULUAGA SAS presentó diez (10) declaraciones de importación, mediante las cuales introdujo al territorio aduanero nacional la mercancía clasificada en las subpartidas arancelarias 1005.90.11.00, 1005.90.12.00 y 1005.90.02.00. En todas las declaraciones liquidó 0% de IVA.

La mercancía importada se describió de la siguiente manera<sup>2</sup>:

Fecha	Nro. Declaración de importación adhesivo	Descripción mercancía
30 de enero de 2013	07925260422764	Maíz amarillo. Apto para el consumo humano. Proceso: No aplica. Materia prima para el uso: Exclusivamente en la industria de alimentos.
19 de marzo de 2013	07773310044990	Maíz amarillo. Apto para el consumo humano. No se ha sometido a ningún proceso. Materia prima para el uso únicamente en la industria de alimentos.
17 de abril de 2013	07081280134161	Maíz amarillo. Apto para el consumo humano. No ha sido sometido a ningún proceso. Materia prima para el uso únicamente en la industria de alimentos
2 de julio de 2013	23804012463073	Maíz duro. Maíz amarillo. Apto para el consumo humano. Proceso al que ha sido sometido: No aplica. Materia prima para el uso únicamente en la industria de alimentos
5 de julio de 2013	14308011411131	Maíz blanco partido. Para el consumo humano. Proceso al que ha sido sometido: No aplica. Materia prima para el uso únicamente en la industria de Alimentos.

<sup>1</sup> Fls. 367 a 375 vto. c.p.1.

<sup>2</sup> Fls. 6, 106 vto., 107, 186, 187, 188, 196 vto. a 197, 198 vto. y 199 c.a.



9 de julio de 2013	07771280073019	Maíz blanco. Uso. Consumo Humano. Proceso al que ha sido sometido: No aplica.
5 de agosto de 2013	23030017805420	Maíz amarillo reventón. Uso. Apto para el consumo humano. Proceso al que ha sido sometido: Desgranado. Conserva en su estado natural. Materia prima para el uso únicamente en la industria de Alimentos.
17 de septiembre de 2013	23831017079535	Maíz grano reventón. Uso para consumo humano. Proceso al que ha sido sometido: Ninguno.
29 de noviembre de 2013	23831017239990	Maíz amarillo en grano reventón. Uso. Apto para el consumo humano. Proceso al que ha sido sometido. No aplica.
6 de diciembre de 2013	14308031254213	Maíz amarillo reventón. Usos. Apto para el consumo humano. Proceso al que ha sido sometido: Desgranado se conserva en su estado natural. Materia prima para el uso únicamente en la industria de alimentos.

El 13 de febrero de 2015, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, profirió el Requerimiento Especial Aduanero No. 1-90-238-419 263<sup>3</sup>, por el que se propuso la liquidación oficial de corrección para las citadas declaraciones de importación, en el sentido de determinar un mayor valor a pagar por concepto de IVA a una tarifa del 16%. La administración aduanera consideró que el importador no era el consumidor final del maíz importado y, por ende, no cumplía con los presupuestos para acceder a la exclusión de que trata el artículo 424 del ET.

El 14 de mayo de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, expidió la Liquidación Oficial de Corrección No. 1-90-201-241-0639 1865, por medio de la cual se determinó un mayor valor a pagar por el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 16% y se impuso la sanción contemplada en el numeral 2.2. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Fls. 201 a 236 c.p.1.

<sup>4</sup> Fls. 148 a 168 c.p.1.



El 3 de junio de 2015, la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la referida liquidación oficial de corrección<sup>5</sup>.

La Subdirectora de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 007700 de 13 de agosto de 2015, resolvió: i) rechazar por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto por la agencia de aduanas, ii) revocar la liquidación oficial de corrección y iii) devolver el expediente a la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín para que modificara las declaraciones de importación liquidando el IVA a una tarifa del 5%<sup>6</sup>.

El 30 de septiembre de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, en atención a lo dispuesto por la Subdirección de Recursos Jurídicos, expidió la Liquidación Oficial de Corrección No. 1-90-201-241-0639 3758<sup>7</sup>, en la que se determinó un mayor valor a pagar por el IVA a una tarifa del 5% e impuso la sanción contemplada en el numeral 2.2. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, de la siguiente manera:

Declaración de Importación	Fecha	IVA	SANCIÓN	TOTAL
07925260422764	30/01/2013	30.166.133	3.016.613	33.182.746
07773310044990	19/03/2013	14.948.362	1.494.836	16.443.198
07081280134161	17/04/2013	30.448.721	3.044.872	33.493.594
23804012463073	02/07/2013	28.913.860	2.891.386	31.805.246
07771280073019	09/07/2013	47.026.404	4.702.640	51.729.044
23030017805420	05/08/2013	8.708.587	870.859	9.579.445
14308011411131	05/07/2013	37.695.769	3.769.577	41.465.345
23831017079535	17/09/2013	10.799.296	1.079.930	11.879.226
23831017239990	29/11/2013	10.374.850	1.037.485	11.412.335
14308031254213	06/12/2013	8.704.388	870.439	9.574.827
<b>TOTAL</b>		<b>227.786.370</b>	<b>22.778.637</b>	<b>250.565.007</b>

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad importadora interpuso recurso de reconsideración<sup>8</sup>, que fue resuelto por la División de Gestión Jurídica de la Dirección

<sup>5</sup> Hecho descrito en la Resolución No. 007700 de 13 de agosto de 2015. Fl.133 c.p.1.

<sup>6</sup> Fls. 132 a 140 c.p.1.

<sup>7</sup> Fls. 115 a 131 c.p.1.

<sup>8</sup> Fls. 94 a 109 c.p.1.



Seccional de Aduanas de Medellín, mediante la Resolución No. 1 90 201 236 408-4949 de 24 de diciembre de 2015, confirmando la liquidación oficial de corrección<sup>9</sup>.

## DEMANDA

La sociedad JOSE A. Y GERARDO E. ZULUAGA SAS, actuando a través de apoderado y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

### «CAPITULO III.- PRETENSIONES

1.- **DECLÁRESE QUE ES NULO EL ACTO ADMINISTRATIVO COMPLEJO**, consistente en:

**A)-** La Resolución número 1-90-201-236-408-4929 del veinticuatro (24) de diciembre de dos mil quince (2.015), notificada el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil quince (2.015), proferida por la Jefe (A) de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Corrección No. 1-90-201-241-0639-3758 del treinta (30) de septiembre de dos mil quince (2.015); la que en su resuelve dispone lo siguiente:

**B)-** La Resolución No. 1-90-201-241-0639-3758 del treinta (30) de septiembre de dos mil quince (2.015) por medio de la cual la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín profiere Liquidación Oficial de Corrección, y dispone lo siguiente: (...)

2.- **RESTABLÉZCASE EN EL DERECHO A MI CLIENTE**, es decir, que queden en firme las declaraciones de importación anunciadas a nombre del importador JOSE A. Y GERARDO E. ZULUAGA S.A.S. y no se imponga la obligación de corregir y liquidar un mayor valor de tributos a favor de la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, por valor de DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MIL SIETE PESOS M/L (\$250.565.007) como consecuencia de la declaración de nulidad impetrada, ya que la sociedad ha cumplido con las obligaciones legales y presentó las declaraciones ajustadas a la normatividad vigente. La declaratoria de nulidad deja SIN EFECTOS las resoluciones expedidas por parte de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -División de Gestión de Liquidación y la División de Gestión Jurídica de la Dirección

<sup>9</sup> Fls. 72 a 93 c.p.1.



Seccional de Aduanas de Medellín y revive las declaraciones de importación originalmente presentadas por el Actor, las cuales quedarían en firme. Las resoluciones conforman lo que se ha denominado un acto administrativo complejo y se describen así: la Resolución número 1-90-201-236-408-4929 del veinticuatro (24) de diciembre de dos mil quince (2.015) por la cual la Jefe (A) de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, resuelve un Recurso de Reconsideración, y la Resolución número 1-90-201-241-0639-3758 del treinta (30) de septiembre de dos mil quince (2.015) por medio de la cual la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín profiere Liquidación Oficial de Corrección y liquida un mayor valor a pagar sobre las declaraciones de importación objeto del debate. Resoluciones nulas por haberse realizado correctamente la clasificación del maíz para el consumo humano, en las declaraciones de importación, la cual fue clasificada en la subpartida arancelaria 10.05.90.11.00, pagando impuesto cero (0%), por lo que ni su venta ni su importación causan el impuesto sobre las ventas; y como consecuencia de lo anterior, se archive el respectivo expediente.

**3.- CONDÉNESE A LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE ADUANAS DE MEDELLÍN- DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA** a indemnizar los perjuicios causados a la sociedad involucrada, perjuicios que se estiman de la siguiente manera:

- Honorarios de Abogado del diez por ciento (10%) sobre la cuantía en discusión, es decir, sobre DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MIL SIETE PESOS M/L (\$250.565.007) siendo entonces el valor de los honorarios VEINTICINCO MILLONES CINCUENTA Y SEIS MIL QUINIENTOS PESOS M/L (\$25.056.500).
- Perjuicios Morales toda vez que la naturaleza de la cuantía determinada con los actos administrativos objeto de nulidad, generan angustia en el actor, por ser actos injustos e ilegales, ya que la importación se hizo siguiendo los lineamientos legales, pues la Ley 1607 de 2012 en su artículo 38 dispuso que el MAIZ IMPORTADO PARA CONSUMO HUMANO QUEDABA EXCLUIDO DEL IVA, por tanto los perjuicios morales se tasan en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, en cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Artículo noventa y siete (97) Código Penal).

**4.- JURAMENTO ESTIMATORIO-** Conforme al Artículo 206 del Código General del Proceso, el suscrito manifiesta bajo gravedad de juramento que se entiende presentado con el libelo de la demanda, que estimo razonadamente la indemnización



de los daños y perjuicios sufridos, discriminados en los conceptos relacionados en la anterior pretensión, de la siguiente manera:

- **GASTOS:** Honorarios de Abogado. Del diez por ciento (10%) sobre la cuantía en discusión, es decir, sobre DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y CINCO MIL SIETE PESOS M/L (\$250.565.007) siendo entonces el valor de los honorarios VEINTICINCO MILLONES CINCUENTA Y SEIS MIL QUINIENTOS PESOS M/L (\$25.056.500).

- **DAÑOS EXTRA – PATRIMONIALES O MORALES:** Toda vez que la naturaleza de la cuantía determinada con los actos administrativos objeto de nulidad, generan angustia en el actor, por ser actos injustos e ilegales, ya que la importación se hizo siguiendo los lineamientos legales, pues la Ley 1607 de 2012 en su artículo 38 dispuso que el MAIZ IMPORTADO PARA CONSUMO HUMANO QUEDABA EXCLUIDO DEL IVA, por tanto los perjuicios morales se tasan en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, en cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Artículo noventa y siete (97) Código Penal).

**5.- ORDÉNESE A LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN – DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE ADUANAS DE MEDELLÍN,** cumplir con la sentencia en la forma indicada por los artículos ciento ochenta y nueve (189), y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – Ley 1437 de 2011»<sup>10</sup>.

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 6, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario
- Artículos 1 y 2 del Decreto 2685 de 1999
- Artículos 1, 2, 3 y 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente<sup>11</sup>:

---

<sup>10</sup> Fls. 2 a 10 c.p.1.

<sup>11</sup> Fls. 47 a 56 c.p.1.



Indicó que se vulneró el artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, norma que excluye del impuesto sobre las ventas el maíz importado para consumo humano.

Explicó que, en este caso, la administración aduanera pretende gravar el maíz importado con un 5% de IVA, teniendo en cuenta un concepto no regulado en la citada norma, como es el de materia prima.

Aclaró que el maíz entero de cascara está excluido de IVA cuando tiene como destino el consumo humano, sin que se tenga en cuenta la calidad del importador ni el número de intermediarios que intervengan en la comercialización.

Manifestó que la DIAN desconoce sus propios conceptos<sup>12</sup>, en los que indicó que cuando se adquiere maíz para consumo humano de la partida 10.05.90, sin realizarse ningún proceso de transformación adicional, la venta está excluida de IVA.

Sostuvo que se vulneraron los principios constitucionales de la buena fe, confianza legítima, equidad, eficiencia y progresividad al someterse a la demandante a un pago de IVA y una sanción contraria a derecho, pese a que las declaraciones de importación cumplen los presupuestos legales para acceder al IVA del 0%.

Indicó que la administración expidió una nueva liquidación oficial de corrección pese a saber que sobre los mismos hechos ya había un acto definitivo que resolvió el recurso de reconsideración revocando la liquidación oficial inicial, con lo cual, se le vulneró el principio de *non bis in ídem*.

Agregó que, también se desconoció el derecho al debido proceso, porque a la nueva liquidación oficial de revisión no le antecedió el requerimiento especial previsto en la norma.

Por último, señaló que la liquidación oficial de corrección se expidió en forma extemporánea, si se tiene en cuenta que, desde la respuesta al requerimiento especial y hasta cuando se profirió el segundo acto liquidatorio, ya habían transcurrido los 45 días que exige el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999.

## OPOSICIÓN

---

<sup>12</sup> Concepto Jurídico 100202208-0614 del 8 de julio de 2015 y Memorando Interno No. 100202208-0550 del 16 de junio de 2015.



La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>13</sup>:

Expuso que, conforme con el artículo 424 del ET, modificado por la Ley 1607 de 2012 y los pronunciamientos doctrinarios<sup>14</sup>, el maíz para la siembra y el destinado al consumo humano, que no fuera sujeto de transformación o procesamiento industrial, está excluido del impuesto sobre las ventas.

Precisó que el maíz importado no solo es sometido a acopio, reempaque o venta directa al consumidor final, sino que, además, pasa por un proceso adicional que transforma el bien adquirido inicialmente, que consiste en la *trilla* para la producción de alimentos para el consumo humano o animal, por lo que no es posible aplicar la exclusión.

Destacó que, si bien la sociedad demandante no realizó la transformación del producto para que fuera apto para el consumo humano, este requiere de una transformación que es realizada por otro sujeto de la cadena comercial. Por esa razón, la mercancía importada pasa a ser de uso industrial y, por ende, no está excluida del IVA, debiéndosele aplicar la tarifa del 5%.

Adujo que, en este caso no se vulneró el debido proceso, porque a la liquidación oficial de corrección demanda le antecedió el Requerimiento Especial No. 190238419043408-263 del 13 de febrero de 2015.

Manifestó que no era necesario expedir otro requerimiento especial aduanero, puesto que, a pesar de que se revocó la primera liquidación oficial, la situación fáctica era la misma, tanto es así, que no se imputaron nuevos cargos a los señalados en el citado acto de trámite.

Indicó que a la sociedad demandante no se le desconoció el principio *non bis in ídem*, porque en la revocatoria de la primera liquidación oficial de corrección se ordenó volver a expedir otro acto, liquidando un IVA del 5%, lo que significa que no se había agotado la instancia administrativa.

Explicó que la primera liquidación oficial se expidió en término, tal como se evidencia en el expediente y que, al revocarse y, tener que expedirse una nueva, no es posible que, para esta última, se le exija a la entidad el cumplimiento del término que establece el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999.

---

<sup>13</sup> Fls. 282 a 314 c.p.1.

<sup>14</sup> Conceptos Nos. 062680 de 2007 y 013617 de 2013.



Objetó el juramento estimatorio de perjuicios, por considerar que no se encuentra sustentado razonablemente con las pruebas aportadas con la demanda.

Por último, se opuso a la condena en costas relacionada con los gastos en los que pudo haber incurrido la sociedad demandante en la instancia administrativa, puesto que estos no hacen parte de las costas judiciales.

### **AUDIENCIA INICIAL**

El 15 de febrero de 2017, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>15</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y, tampoco se propusieron excepciones previas.

El litigio se concretó en: (i) determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, (ii) la procedencia del reconocimiento de los gastos del abogado tasados en un 10% de la cuantía de las pretensiones y los perjuicios morales estimados en 500 salarios mínimos legales mensuales y (iii) la condena en costas.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación y, se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones<sup>16</sup>:

Expuso que, conforme con la reforma que la Ley 1607 de 2012 le introdujo al artículo 424 del ET, la exclusión del IVA aplica sobre la importación de maíz para ser consumido por seres humanos, sin que tenga trascendencia el hecho que con su compra se realice algún procedimiento de transformación.

Sostuvo que tal como consta en las declaraciones de importación y quedó expuesto en el requerimiento especial, el maíz importado no presentó ningún proceso de transformación y es apto para el consumo humano, circunstancia que también fue certificada por los establecimientos a los que se les vendió el producto importado, conforme con las pruebas allegadas al expediente.

---

<sup>15</sup> La audiencia obra en medio magnético. Fl. 343 c.p. 1.

<sup>16</sup> Fls. 367 a 375 vto. c.p.1.



Adujo que la exclusión del IVA está prevista para que el consumidor final no tenga que pagar el impuesto, independientemente de que sea el importador quien lo comercialice directamente a aquel o si existe intermediación.

Indicó que la administración incurre en error al exigir que el maíz debe ser trillado o procesado para ser objeto de la exclusión, porque la norma no prevé tal condición.

En relación con el reconocimiento de honorarios al abogado de la demandante, manifestó que estos forman parte de las costas y agencias en derecho, razón por la cual, se reconocerán bajo ese título y se tasarán de acuerdo con lo establecido en el Código General del Proceso.

Por último, sobre los perjuicios morales solicitados consideró que no están demostrados en el expediente, por lo que negó la pretensión.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandada interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones<sup>17</sup>:

Afirmó que el maíz importado no cumple los presupuestos legales para ser excluido del impuesto, si se tiene en cuenta que en la descripción de la mercancía se indicó que es materia prima, al ser maíz entero que no ha sido trillado, que se conserva en su estado natural, lo que se enmarca en el maíz que se encuentra gravado.

Reiteró que el maíz importado no cumple con lo dispuesto con el artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, puesto que, para ser destinado al consumo humano requiere de un procesamiento o transformación previo, como la trilla, por ende, está gravado con IVA.

Precisó que, de acuerdo con lo expuesto en la Circular No. 0041 de 2007, avalada por los Conceptos Jurídicos Nos. 062680 de 2007 y 013617 de 2013, la DIAN determinó que cuando el maíz debe someterse a un proceso de trilla o trituración para que pueda ser utilizado para el consumo humano, se entiende que es de uso industrial.

Expuso que, de acuerdo con la interpretación oficial, la exclusión del IVA aplica solamente para el maíz de siembra y de consumo humano, siempre que no fuera sometido a transformación o procesamiento.

---

<sup>17</sup> Fls. 380 a 387 c.p.1.



Destacó que en el Decreto 2686 de 2014 se aclaró que la exclusión del impuesto solo procede para el maíz que no vaya a ser sujeto de transformación ni preparación.

Solicitó que se revoque la condena en costas, puesto que, de acuerdo con lo establecido en el Código General del Proceso, estas solo proceden cuando se encuentran demostradas, lo que no se presenta en este caso.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto en la demanda<sup>18</sup> y destacó que la DIAN pretende igualar el concepto «*para consumo humano*» fijado en la ley, al de «*consumidor final*», que corresponde al señalado en el Decreto 1794 de 2013.

La **parte demandada** insistió en los argumentos que sustentaron la contestación de la demanda y el recurso de apelación<sup>19</sup>.

El **Ministerio Público** no conceptuó en esta oportunidad procesal.

### CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala establecer la legalidad de: (i) la Liquidación Oficial de Corrección No. 1-90-201-241-0639 3758 de 30 de septiembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, por la que, en relación con las diez (10) declaraciones de importación presentadas por la sociedad demandante en el año 2013, se determinó un mayor valor a pagar por el IVA a una tarifa del 5% e impuso la sanción contemplada en el numeral 2.2. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999 y (ii) la Resolución No. 1 90 201 236 408-4949 de 24 de diciembre de 2015, por la que la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, confirmó la citada liquidación oficial de corrección.

En concreto, la Sala debe establecer si el maíz importado en el año 2013 por la sociedad JOSE A. Y GERARDO E. ZULUAGA SAS, estaba excluido del IVA, como lo sostiene la demandante o si, por el contrario, se encontraba gravado con dicho tributo, a la tarifa del 5 %, como lo determinó la DIAN en los actos administrativos demandados.

### Exclusión de IVA en la importación de maíz para consumo humano

---

<sup>18</sup> Fls. 13 a 20 c.p.2.

<sup>19</sup> Fls. 36 a 38 c.p.2.



El artículo 424 de ET, antes de la Ley 1607 de 2012, establecía que la venta e importación de «maíz» de la partida arancelaria 10.05.90 se encontraba excluida del IVA.

Con la modificación introducida por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012<sup>20</sup>, se condicionó la exclusión de la venta e importación del maíz de la partida arancelaria 10.05.90 a que este bien se utilice «*para el consumo humano*». Norma que se encontraba vigente para cuando se presentaron las siete primeras importaciones relacionadas en los actos administrativos demandados (30 de enero, 19 de marzo, 17 de abril, 2, 5 y 9 de julio y, 5 de agosto)<sup>21</sup>.

La referida ley modificó el artículo 468-1 del ET, estableciendo que, a partir del primero (1º) de enero de 2013, el *maíz para uso industrial* estaría gravado con el impuesto sobre las ventas a una tarifa del 5%.

La Ley 1607 de 2012 fue reglamentada parcialmente por el Decreto 1794 de 21 de agosto de 2013.

En el artículo 1 del decreto reglamentario se dispuso que «*el maíz clasificable por las subpartidas 10.05.90 y 11.04.23 y el arroz clasificable por la subpartida 10.06, que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas son aquellos destinados al consumo humano, que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final*». Norma que estaba vigente para cuando la sociedad demandante presentó las tres (3) últimas declaraciones de importación señaladas en los actos administrativos demandados (17 de septiembre, 29 de noviembre y 6 de diciembre de 2013).

En relación con el alcance de la exclusión del IVA en venta e importación de maíz para el consumo humano, prevista en el artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley

---

<sup>20</sup> «**Artículo 424.** Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:

(...)

10.05.10.00.00 Maíz para la siembra

10.05.90 Maíz para consumo humano

(...)

11.04.23.00.00 Maíz trillado para consumo humano».

<sup>21</sup>Para la época de las importaciones objeto de estudio, el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999 establecía que los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación, serán los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva Declaración de Importación.



1607 de 2012 y reglamentado por el artículo 1 del Decreto 1794 de 2013, la Sala señaló lo siguiente<sup>22</sup>:

*«5- [...]la demandante censuró que la misma norma reglamentaria [se refiere al artículo 1 del Decreto 1794 de 2013] a la que nos venimos refiriendo señalara que los bienes para los cuales opera la exclusión son aquellos «que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones». Lo anterior, porque esa restricción no está prevista en la norma legal.*

*Frente a esa acusación, observa la Sala que en la formulación legal de la exclusión que realiza el artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, **la desgravación se confiere a bienes no procesados, en grano, dispuestos para el consumo humano**, pues las subpartidas arancelarias señaladas son las propias del maíz para consumo humano (10.05.90), del arroz para consumo humano (10.06) y del maíz trillado para consumo humano (11.04.23.00.00).*

*En esa medida, los bienes contemplados por la ley son los granos (de maíz y de arroz) sin transformar. Sus derivados no están excluidos, pues el procesamiento industrial llevaría un nuevo tipo de bien no abarcado en las subpartidas arancelarias identificadas por la legislación, como sería el caso de las harinas.*

*Consecuentemente, la precisión hecha en el reglamento en el sentido de que los bienes excluidos son los «que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones» se encuentra dentro de los límites de lo previsto en la legislación que reglamenta. **Esto, sin perjuicio de dejar en claro que sí resulta admisible la actividad de trilla del maíz que, como lo argumentó la demandante, supone un proceso de transformación, que no desnaturaliza el grano**; así porque de manera expresa la exclusión está dada para el maíz trillado, mandato que contempla el proceso de trilla.*

*No prospera el cargo de nulidad formulado contra la expresión «que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones», incluida en el artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013, con el condicionamiento recién indicado respecto de la trilla del maíz» (Se destaca).*

---

<sup>22</sup> Sentencia de 16 de octubre de 2019, Exp. 21137, acumulado: 21297, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En esa sentencia se declaró la nulidad de la expresión «y cuya venta se realiza al consumidor final», contenida en el artículo 1 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013. También se declaró que la expresión «que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones» contenida en la citada norma es legal de manera condicionada, de conformidad con las consideraciones de la mencionada providencia.



Esta Sala también ha precisado que, para que el maíz sea apto para el consumo humano se requiere, **«al menos, del proceso de trilla primario, que consiste en desenvainar el grano y retirar el pedicelo, bien sea de forma artesanal o a través de una máquina trilladora, lo cual no conlleva la eliminación de las propiedades germinales del producto agrícola, como sí ocurre en el proceso de producción industrial de alimentos derivados de este, pues allí el producto es trillado y triturado aplicando aditivos, así que es en estos últimos casos que tiene cabida la redacción del parágrafo 2.º del artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1793 de 2013»**<sup>23</sup> (Negrilla fuera de texto).

En relación con la intervención del consumidor final en la operación de venta o de importación para que proceda el beneficio, en reciente pronunciamiento se expuso:

*«El texto legal reglamentado denota que de manera expresa se restringió el beneficio a los bienes que cumplieran la condición de ser aptos para el «consumo humano», todo sin que la exclusión quedara supeditada a la intervención del consumidor final en la operación de venta o de importación. Por eso, juzga la Sala que a partir de la norma reglamentada se debe concluir que la exclusión resulta procedente en toda operación de venta o importación que verse sobre los bienes identificados en las partidas arancelarias señaladas, cualquiera sea la fase de intermediación de la que se trate, a lo largo de la cadena productiva de comercialización de los bienes destinados al «consumo humano»»*<sup>24</sup>.

De manera que, conforme con la norma aplicable al caso concreto y la jurisprudencia de esta Corporación, citada con anterioridad, la importación de maíz sea en grano entero o trillado, está excluida del IVA siempre que sea para consumo humano.

Beneficio que no está condicionado o supeditado a la intervención del consumidor final en la operación de venta o de importación<sup>25</sup>.

## El caso concreto

---

<sup>23</sup> Sentencia de 11 de junio de 2020, Exp. 23571, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>24</sup> Sentencia de 16 de octubre de 2019, Exp. 21137, acumulado: 21297, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Por la que se declaró la nulidad de la expresión «y cuya venta se realiza al consumidor final», contenida en el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1794 de 2013.

<sup>25</sup> Sentencia del 4 de junio de 2020, Exp. 23650, C.P. Milton Chaves García. Reiterada en la sentencia de 11 de junio de 2020, Exp. 23571, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Está probado que en las diez (10) declaraciones de importación objeto de estudio<sup>26</sup>, la mercancía importada se describió como maíz (amarillo o blanco, partido o reventón), que no había sufrido ninguna transformación y que era apto para el consumo humano. Dicho producto se declaró bajo la subpartida 10.05.90.

La anterior descripción del producto importado no fue cuestionada por la DIAN. Por el contrario, en la liquidación oficial demandada la administración aduanera describió de forma general a la mercancía importada como: «**MAÍZ ENTERO SIN TRILLAR ... PROCESO A QUE NO HA SIDO SOMETIDO: NO APLICA... NO HA SIDO SOMETIDO A NINGÚN PROCESO... SE CONSERVA EN SU ESTADO NATURAL ... MATERIA PRIMA... USO PARA EL CONSUMO HUMANO**»<sup>27</sup>.

De hecho, la fundamentación de los actos administrativos demandados está centrada en: (i) que la sociedad importadora no es el consumidor final del maíz que importa, (ii) que «*a pesar de ser destinado al consumo humano, se trata de un maíz entero, que no ha sido trillado, se conserva en su estado natural y finalmente porque se encuentra descrito como “**MATERIA PRIMA**”, lo que lo enmarca dentro de las características propias del maíz que debe ser sujeto o **destinado** a transformación o procesamiento previo para que cumpla la condición de ser apto para el consumo humano*» y (iii) que «**no se trata de un maíz trillado, simplemente es sujeto a un proceso de importación, acopio, reempaque o que se destine para venta directa al consumidor final**»<sup>28</sup>.

En el recurso de apelación, la DIAN expuso que el maíz importado no está destinado al consumo humano, porque para tal fin se requiere de un procesamiento o transformación previo, como la trilla, argumento que, conforme con lo expuesto con anterioridad, no está llamado a prosperar, si se tiene en cuenta que al tenor del artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, la importación de maíz, sea en grano entero o trillado, está excluida del IVA siempre que sea para consumo humano.

Ahora bien, en relación con el argumento de la DIAN, conforme con el cual, en la descripción de la mercancía importada se indicó que se trata de *materia prima*, la Sala advierte que en el expediente está probado lo siguiente:

a) En relación con las declaraciones de importación presentadas en los meses de enero, marzo y abril de 2013, identificadas con los autoadhesivos Nos. 07925260422764, 07773310044990 y 07081280134161, respectivamente, se observa que en la casilla 91

---

<sup>26</sup> Fls. 6, 106 vto. a 107, 186 a 188, 196 vto. a 198 c.a.

<sup>27</sup> Fl. 125 vto. c.p.1.

<sup>28</sup> Fl. 88 c.p. 1.



descripción de la mercancía, se indicó que el maíz importado es apto para el consumo humano, pero, también que es materia prima para el uso únicamente o exclusivamente en la industria de alimentos<sup>29</sup>, lo que significa que el maíz podría ser para consumo humano pero también para usos industriales, debiéndose gravar la mercancía con un impuesto de IVA del 5%.

Sin embargo, la Sala advierte que, pese a la descripción que obra en las citadas declaraciones, la sociedad demandante aportó como pruebas: i) facturas de compra venta expedidas por la sociedad JOSE A. Y GERARDO E ZULUAGA SAS en las que se describió como producto de venta «*maíz para consumo humano*». Facturas que fueron expedidas entre abril y junio de 2013<sup>30</sup> y, ii) certificaciones suscritas por los revisores fiscales, contador y/o representante legal de algunos de sus clientes<sup>31</sup>, por el mismo periodo, en las que consta que el maíz objeto de negociación «*no se destinará a ninguna clase de transformación industrial ni tampoco como materia prima para la elaboración de otros productos que se clasifiquen en por una partida diferente a la del grano*»<sup>32</sup>.

Conforme con dichas pruebas, el *a quo* concluyó que el maíz importado por la sociedad demandante no presentó ningún proceso de transformación y es apto para el consumo humano, valoración probatoria y argumento frente al cual, no se presentó reparo concreto en el recurso de apelación.

Por lo anterior y, teniendo en cuenta que la parte actora probó que el producto amparado en las citadas declaraciones de importación corresponde a maíz para el consumo humano, se confirmará la sentencia en lo pertinente.

b) En lo que tiene que ver con las declaraciones de importación con autoadhesivos Nos. 23804012463073, 14308011411131, 23030017805420 y 14308031254213 del 2 y 5 de julio, 5 de agosto y 6 de diciembre de 2013<sup>33</sup>, respectivamente, se observa que el producto importado se describió como maíz apto para el consumo humano, pero, adicionalmente, se especificó que es «*materia prima para el uso únicamente o exclusivamente en la industria de alimentos*».

---

<sup>29</sup> Fls. 6, 106 vto. y 107 c.a.

<sup>30</sup> Fls. 402 a 456 vto. c.a.

<sup>31</sup> Entre los clientes que certifican se encuentran Trilladora Terra Alta S.A.S., Proveedora del Oriente, Comercializadora Maíz y Procesados S.A.S.

<sup>32</sup> Fls. 117 a 156 vto. c.a.

<sup>33</sup> Fls. 186, 188, 196 vto. 199 c.a.



Además, se precisa que, en relación con las citadas declaraciones, la parte actora no aportó pruebas que conduzcan a tener certeza de que la venta del producto importado, amparado en las citadas declaraciones, solo fue para uso humano y no para la transformación industrial.

La Sala advierte que la única prueba que obra en relación con las importaciones realizadas en el segundo bimestre del año 2013 corresponde a una factura expedida el 25 de agosto de ese mismo año, por parte de un proveedor de la sociedad actora, en la que solo se describe la mercancía como «*MAIZ AMARILLO DE ORIGEN BRASILEIRO No. 2*»<sup>34</sup>.

Sumado a lo anterior, se evidencia que, de acuerdo con el objeto social de la demandante, esta puede adquirir, procesar, transformar, vender y distribuir productos agrícolas como granos<sup>35</sup>.

En este orden de ideas, se concluye que la parte actora no probó, correspondiéndole la carga de la prueba, que la mercancía amparada en las cuatro (4) declaraciones de importación citadas con anterioridad, haya sido destinada exclusivamente para el consumo humano, razón por la cual, en relación con las mismas, le asiste razón a la DIAN y, por ende, en lo pertinente, se revocará la sentencia apelada.

c) Respecto de las declaraciones de importación con autoadhesivos Nos. 07771280073019, 23831017079535 y 23831017239990 del 9 de julio, 17 de septiembre y 29 de noviembre de 2013<sup>36</sup>, respectivamente, se observa que en la descripción de la mercancía no se hizo referencia a que se trate de materia prima para uso industrial. Por el contrario, consta que se trata de maíz blanco, amarillo o reventon para el consumo humano, sin que se haya sometido a ningún proceso.

De manera que, con las pruebas que obran en el expediente, está probado que la mercancía amparada en las citadas declaraciones se importó para el «*consumo humano*» y, por ende, está excluida del IVA en los términos del artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, motivo por el cual, los argumentos expuestos por la DIAN en el recurso de apelación no están llamados a prosperar.

Conforme con lo anterior, la Sala revocará los numerales 1 y 2 de la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho: (i) se declarará la firmeza de las declaraciones de

---

<sup>34</sup> Fl. 206 c.a.

<sup>35</sup> Fl. 24 c.a.

<sup>36</sup> Fls. 187, 197 y 198 vto. c.a.



importación con autoadhesivos Nos. 07925260422764, 07773310044990, 07081280134161, 07771280073019, 23831017079535 y 23831017239990 del 30 de enero, 19 de marzo, 17 de abril, 9 de julio, 17 de septiembre y 29 de noviembre del año 2013, respectivamente y (ii) se declarará que el IVA y la sanción impuesta a la sociedad demandante, en relación con las declaraciones de importación Nos. 23804012463073, 14308011411131, 23030017805420 y 14308031254213 del 2 y 5 de julio, 5 de agosto y 6 de diciembre de 2013, respectivamente, corresponde a la siguiente liquidación:

Declaración de Importación	Fecha	IVA	SANCIÓN	TOTAL
23804012463073	02/07/2013	28.913.860	2.891.386	31.805.246
14308011411131	05/07/2013	37.695.769	3.769.577	41.465.346
23030017805420	05/08/2013	8.708.587	870.859	9.579.446
14308031254213	06/12/2013	8.704.388	870.439	9.574.827
<b>TOTAL</b>		<b>84.022.604</b>	<b>8.402.261</b>	<b>92.424.865</b>

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, se revocará la condena en costas impuesta por el tribunal en la sentencia apelada, toda vez que no se encuentran probadas. Por las mismas razones, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia.

En conclusión: (i) se revocarán los numerales 1 y 2 de la sentencia del 9 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia – Sala Primera de Oralidad. En su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, con el consecuente restablecimiento del derecho, en los términos señalados con anterioridad, (ii) se revocará el numeral 4 de la citada providencia, para disponer que no hay lugar a la condena en costas impuesta en la primera instancia, (iii) se confirmará en lo demás la sentencia del tribunal, porque no fue objeto del recurso de apelación y (iv) sin condena en costas en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

## FALLA



1. **REVOCAR** los numerales 1 y 2 de la sentencia del 9 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia – Sala Primera de Oralidad. En su lugar, se dispone:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Corrección No 1-90-201-241-0639-3758 del 30 de septiembre de 2015 y de la Resolución No. 1-90-201-236-408-4949 del 24 de diciembre de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, expedidas por la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, de la UAE – DIAN, conforme a lo expuesto en esta providencia.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho:

**DECLARAR** la **FIRMEZA** de las Declaraciones de Importación con autoadhesivos Nos. 07925260422764, 07773310044990, 07081280134161, 07771280073019, 23831017079535 y 23831017239990 del 30 de enero, 19 de marzo, 17 de abril, 9 de julio, 17 de septiembre y 29 de noviembre del año 2013, respectivamente.

**DECLARAR** que el IVA y la sanción impuesta a la sociedad demandante, en relación con las declaraciones de importación Nos. 23804012463073, 14308011411131, 23030017805420 y 14308031254213 del 2 y 5 de julio, 5 de agosto y 6 de diciembre de 2013, respectivamente, corresponde a la suma total de \$92.424.865, conforme a la liquidación que obra en la parte considerativa de esta sentencia.

2. **REVOCAR** el numeral 4 de la sentencia apelada y, en su lugar se dispone:

*Sin condena en costas en primera instancia.*

3. **CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)



**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidente de la Sección

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**